MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15889.000311/2010-88**
ACÓRDÃO	9202-011.635 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRACELL SP CELULOSE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL/KIT ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção referida na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material/KIT escolar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por qualidade de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator), Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Redatora Designada

DOCUMENTO VALIDADO

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Miriam Denise Xavier (substituta integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2401-010.906 (fls. 698/711), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, mantendo o presente lançamento referente à incidência das contribuições previdenciárias sobre o "kit escolar", conforme ementa abaixo disposta:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006
>
> SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA EMPREGADOS E SEUS DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.
>
> Incabível a exclusão do salário-de-contribuição de valores relativos a material escolar fornecido a segurados e seus dependentes, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação, por ausência de fundamentação jurídica.
>
> CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DE VALORES NAS NOTAS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO.
>
> No caso de retenção decorrente da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, mesmo havendo estipulação contratual de fornecimento de equipamentos, somente cabe a redução da base de cálculo da retenção quando as notas fiscais discriminarem os valores correspondentes.
>
> MULTA. DIVERGÊNCIA ENTRE O RELATÓRIO FISCAL E O ANEXO FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO. INEXISTÊNCIA.
>
> Inexiste divergência entre o relatório fiscal e o anexo Fundamentos Legais do Débito quanto à multa, quando o primeiro adicionalmente apresenta a legislação vigente no momento da lavratura para efeito de definição da multa mais benéfica.
>
> DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.
>
> De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei no 8.212, de 1991 pela Medida Provisória no 449, de 2008, convertida na Lei no 11.941, de 2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite e Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) que davam provimento parcial ao recurso em maior extensão para também excluir do lançamento o levantamento SL1 - kit escolar. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Adoto trechos do relatório da decisão recorrida, por bem retratar a questão:

> Nos termos do Relatório Fiscal (e-fls. 139 e 145), as contribuições apuradas referem-se aos seguintes fatos geradores
>
> (...)
>
> – pagamentos efetuados aos segurados empregados e seus dependentes sob a forma de utilidade (kit escolar), apurado conforme as notas fiscais contabilizadas, da aquisição desses materiais;
>
> (...)

Na ocasião, a turma recorrida concluiu pela natureza remuneratória da verba ao argumento de que "*a própria origem do pagamento, o qual decorreu de norma coletiva do trabalho, denota utilidade ajustada e o caráter habitual nº fornecimento do 'kit escola', o qual é disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino médio*" (fl. 703).

O Contribuinte tomou ciência da decisão e apresentou Recurso Especial (fls. 722/734), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Não incidência da contribuição previdenciária sobre o "kit escolar"**; e **b) Prestação de serviços com utilização de equipamentos - redução da base de cálculo da retenção.**

Pelo despacho de fls. 813/819, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se apenas a rediscussão da matéria "**a) Não incidência da contribuição previdenciária sobre o 'kit escolar'"**, com base no paradigma nº 2201-003.614.

O contribuinte interpôs o agravo de fls. 826/836, o qual foi rejeitado por meio do despacho de fls. 839/841, mantendo-se o seguimento parcial do recurso especial.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 850/856.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

a) **Não incidência da contribuição previdenciária sobre o "kit escolar"** (com base no paradigma nº 2201-003.614).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 698/711):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006
>
> SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA EMPREGADOS E SEUS DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.
>
> Incabível a exclusão do salário-de-contribuição de valores relativos a material escolar fornecido a segurados e seus dependentes, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação, por ausência de fundamentação jurídica.
>
> (...)
>
> **Voto**
>
> (...)
>
> Para afastar a exação, a recorrente alega a inexistência de habitualidade no pagamento da verba.
>
> Acerca dessa questão, verifica-se que a própria origem do pagamento, o qual decorreu de norma coletiva do trabalho, denota utilidade ajustada e o caráter habitual no fornecimento do "kit escola", o qual é disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino médio.
>
> Mesmo se tomando cada empregado individualmente, a verba tem caráter habitual, na medida que em que todas as vezes que é iniciado o ano letivo haverá a necessidade fornecer o material escolar para os empregados e dependentes que cursam o ensino médio.
>
> Não há, portanto, como se negar a habitualidade no fornecimento da parcela.
>
> Quanto à inclusão da verba sob enfoque no salário-de-contribuição, cabe trazer à colação voto da ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso no Acórdão 9202007.488, o qual serve para reforçar o entendimento desse Julgador quanto à natureza remuneratória do "kit escola":
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No caso dos autos, nota-se que o período do lançamento é de 01 a 12 de 2006, portanto, aplicável as mesmas conclusões do precedente acima.

Quanto às decisões judiciais apresentadas, as quais entenderam por afastar a natureza contraprestativa da verba, esclareça-se que não possuem natureza vinculante perante os membros do CARF.

Acerca da necessidade de se apresentar a relação dos trabalhadores que foram contemplados com o "kit escolar", de forma que estes pudessem aproveitar os valores correspondentes no cálculo do salário de benefício, não se deve dar razão à Recorrente.

É que a obrigação de individualizar as remunerações de cada um dos segurados a seu serviço é do empregador, mediante o preenchimento da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O papel do Fisco é mensurar a base de cálculo, conforme a documentação que lhe foi apresentada. No caso concreto, a apuração foi realizada com base nos lançamento contábeis que apontaram a existência dos pagamentos a título de "kit escola", considerados, como visto acima, salário-de-contribuição.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2201-003.614:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1996 a 28/02/2006

(...)

CESTAS NATALINAS. KITS ESCOLARES. MINI CASES. UTILIDADES. EFEITOS.

Os bens, de mesma quantidade e qualidade, entregues indistintamente aos segurados empregados não ostentam natureza de salário- utilidade, e, portanto, seus valores não integram o salário de contribuição mesmo que ofertados com habitualidade pelo empregador.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Não se pode concordar. Tais utilidades não ostentam caráter salarial, posto que não se destinam a retribuir o trabalho prestado pelos empregados.

(...)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.
>
> Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador como um veículo de um vendedor externo posto que destinados ao próprio trabalho avençado.
>
> (...)
>
> A habitualidade do pagamento de tal verba não tem o condão de alterar sua natureza jurídica. Os benefícios não integram o salário de contribuição simplesmente por não ostentarem natureza salarial, remuneratória.
>
> Uma análise direta, porém eficaz, permite a distinção entre uma utilidade (benefício) e um salário-utilidade (remuneração). Assentemos.
>
> As utilidades são distribuídas igualmente para todos os empregados e, até porque não, dirigentes da empresa. São benefícios, recursos, bens, distribuídos para todos os empregados da mesma maneira, na mesma quantidade, com o mesmo objetivo: motivar e fidelizar o empregado com os objetivos empresarias.
>
> (...)
>
> Por fim, mister asseverar: benefícios, embora habituais, não são ganhos do trabalhador, são ofertas do empregador!
>
> Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um valor ofertado, graciosamente, pelo empregador, indistintamente a todos trabalhadores.
>
> Um kit escolar, uma cesta natalina, um kit de produtos da empresa empregadora...salário não são!
>
> Diante do exposto, em face da inaplicabilidade do artigo 22, I da Lei de Custeio, dou provimento ao recurso nessa parte.

Percebe-se que há uma similitude fática entre os caso, pois em ambos se discute o tema da não incidência da contribuição previdenciária sobre o "kit escolar" ofertado pelo empregador ao empregado.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois o acórdão recorrido concluiu pela tributação da verba “kit escolar”, haja vista sua natureza remuneratória, pois sua utilidade era latente, pois sua origem em norma coletiva de trabalho denotaria a utilidade da verba, e seu caráter habitual era flagrante, na medida que em que todas as vezes que era iniciado o ano letivo haveria a necessidade fornecer o material escolar para os empregados e dependentes que cursam o ensino médio.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por outro lado, o paradigma concluiu que a verba não ostenta caráter salarial, posto que não se destina a retribuir o trabalho prestado pelos empregados, haja vista ser ofertado igualmente a todos os trabalhadores, sem caráter contraprestacional, sendo apenas a habitualidade do pagamento característica insuficiente para alterar sua natureza jurídica. Tratam-se de benefícios e, como tal, embora habituais, não são ganhos do trabalhador, são ofertas do empregador.

Portanto, deve ser conhecido o recurso do Contribuinte.

II. MÉRITO

Verifica-se que a discussão no presente caso é a incidência da contribuição previdenciária sobre o "kit escolar".

Em primeiro plano, entendo necessário analisarmos o que dispõe o art. 22 da Lei 8.212/91:

> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
>
> I - - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifo nosso)

Destarte, apenas não integram a remuneração aquelas parcelas previstas na própria lei, como previsto pelo §2º do mesmo art. 22 Dispõe a Lei nº 8.212/1991, ao definir o conceito de salário-de-contribuição, que há incidência tributária sobre todas as verbas de caráter contraprestacional, qualquer que seja a denominação atribuída, apenas se excluindo aquilo que a lei expressamente consignar que não compõe o salário-de-contribuição.

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre o trabalho, destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

> "I - - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício."

Com relação à CLT, tal conceituação é clara no texto legal dos arts. 457 e 458 da referida lei:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.
>
> § 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.
>
> § 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.
>
> [...]
>
> Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por fôrça do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Destaca-se que o conceito de salário e remuneração, apesar de constante na lei tributária, é um conceito jurídico eminentemente de direito trabalhista.

Nesta toada, a legislação tributária tem seu conteúdo e alcance limitados pela definição estipulada pela legislação trabalhista, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN:

> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
>
> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Pois bem, diante do exposto resta claro que a remuneração tem caráter habitual e salarial, servindo como contraprestação pelo trabalho prestado, o qual justifica a característica do caráter alimentar, ou seja, a finalidade de sustentar o trabalhador e sua família.

O acórdão recorrido escorou-se na característica de habitualidade da referida verba para ensejar a incidência contributiva, ao tempo em que relata:

> Acerca dessa questão, verifica-se que a própria origem do pagamento, o qual decorreu de norma coletiva do trabalho, denota utilidade ajustada e o caráter habitual no fornecimento do “kit escola”, o qual é disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino médio.

DOCUMENTO VALIDADO

> Mesmo se tomando cada empregado individualmente, a verba tem caráter habitual, na medida que em que todas as vezes que é iniciado o ano letivo haverá a necessidade fornecer o material escolar para os empregados e dependentes que cursam o ensino médio.

Contudo, neste ponto, filio-me ao acórdão paradigma quando faz a distinção entre benefício e salário-utilidade, concluindo que uma eventual habitualidade do pagamento do benefício (ainda que exista) não tem o condão de alterar sua natureza jurídica:

> Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios - como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.
>
> A habitualidade do pagamento de tal verba não tem o condão de alterar sua natureza jurídica. Os benefícios não integram o salário de contribuição simplesmente por não ostentarem natureza salarial, remuneratória.
>
> Uma análise direta, porém eficaz, permite a distinção entre uma utilidade (benefício) e um salário-utilidade (remuneração). Assentemos.
>
> As utilidades são distribuídas igualmente para todos os empregados e, até porque não, dirigentes da empresa. São benefícios, recursos, bens, distribuídos para todos os empregados da mesma maneira, na mesma quantidade, com o mesmo objetivo: motivar e fidelizar o empregado com os objetivos empresarias.
>
> É um método eficiente de promoção dos recursos humanos da empresa.
>
> Os benefícios não distinguem o trabalho do empregado, isto é, não é entregue de maneira a diferenciar os trabalhadores. (...)
>
> Por fim, mister asseverar: benefícios, embora habituais, não são ganhos do trabalhador, são ofertas do empregador!

A Consolidação das Leis do Trabalho e a legislação previdenciária supra colacionada estabelecem de forma clara que a **remuneração** compreende apenas valores pagos em troca da prestação de serviços. Assim, benefícios que não constituem pagamento pelo trabalho não devem ser considerados remuneração.

Importante esclarecer que o tema não é novo neste colegiado, que recentemente (sessão de 17/09/2024) analisou recursos especiais interpostos pelo **mesmo contribuinte**, ora RECORRENTE, nos processos nº 15889.000312/2010-22 e nº 15889.000313/2010-77 (os quais, inclusive, são citados pelo acórdão recorrido como originários da mesma fiscalização que o presente lançamento – fl. 702).

Na ocasião, acompanhei o voto do Relator, o Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no sentido de dar provimento ao pleito do contribuinte para afastar da base tributável lançada a verba denominada “kit escolar”, tese que, ao final, restou vencida.

DOCUMENTO VALIDADO

Sendo assim, por envolver as mesmas partes, serem originários da mesma fiscalização, e possuírem os mesmos fundamentos, utilizo como razões de decidir os argumentos apresentados no voto vencido dos acórdãos nº 9202-011.443 e nº 9202-011.444 (relativos aos processos nº 15889.000312/2010-22 e nº 15889.000313/2010-77, respectivamente):

> - ***"Não incidência da contribuição previdenciária sobre o 'kit escolar'"***
>
> O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.
>
> Antes de iniciar a abordagem, é preciso consignar que, após a Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, assim como considerando os arts. 22, I, 28, I, da Lei n.º 8.212, com suas posteriores alterações, e, ainda, destacando o §11 do art. 201 da Constituição Federal, além da Tese firmada no Tema 20 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), o campo de incidência (*a base tributável*) das contribuições previdenciárias encontra-se delimitado da seguinte forma, sintetizo:
>
> > a) pela folha de salários e demais rendimentos do trabalho, entendidos como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, em contexto de pagamentos habituais, quer por serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador contratante, quer por adiantamentos decorrentes de reajustes salariais, inclusive gorjetas (salário em espécie, em pecúnia); e
> >
> > b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).
>
> O requisito da habitualidade , apesar de ser um requisito geral para autorizar que dada rubrica/verba seja base tributável de contribuições previdenciárias, importava para a jurisprudência pretérita do CARF apenas para as questões que envolvessem o "salário in natura".
>
> Quero dizer que se o **pagamento fosse em pecúnia** a jurisprudência anterior do CARF *(ou, ao menos, parte dela; conferir Acórdão 9202-003.044*) trilhava caminho no sentido de assentar que a rubrica/verba paga em pecúnia não precisava ser habitual para ser base tributável.
>
> Todavia, com a Tese firmada no Tema 20 do STF (RE n.º 565.610), importa entender que o Excelso Tribunal assentou de forma cogente que:
>
> > "A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998."
>
> Então, a habitualidade é requisito para que a verba/rubrica seja base tributável, quer os pagamentos ocorram em pecúnia ou quer ocorrem in natura (nesta última hipótese, nem controvérsia havia sobre a exigência do requisito para se entender tributável).
>
> A ementa do RE n.º 565.610 (Tema 20 da Repercussão Geral do STF) consigna:
>
> > CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer

DOCUMENTO VALIDADO

título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

No voto de Sua Excelência Ministro Luiz Fux, colhe-se, no inteiro teor do precedente, de forma esclarecedora que:

> "Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e §11 e artigo 195, inciso I, "a", da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.
>
> (...)Nesse ponto, deve-se reconhecer que, com o advento da EC nº 20/98, que alterou a redação do art. 195, ... passaram a se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária, com base na remuneração percebida (...) a folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.
>
> (...)Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de 'folha de salários'.
>
> Diante disso, seja antes ou depois da EC nº 20/98, não há qualquer incompatibilidade do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 com a Constituição Federal, eis que as parcelas ali mencionadas se limitam às pagas com habitualidade, em retribuição à atividade laboral." grifei

Então, para fins de tributação, importa que a rubrica seja habitual para poder ser base tributável **e que remunere trabalho**. Se não for habitual inexistirá o contexto adequado para tratar como base de cálculo. Logo, verbas/rubricas não habituais ficam, portanto, fora da tributação. Adicionalmente, se não se destinar a retribuir trabalho, então, também, ficará afastada do campo da tributação.

Noutro vértice, por força de norma de isenção (Lei 8.212, art. 28, § 9º, alínea "e", item "7"), que impõe interpretação restritiva (CTN, art. 111, II), as importâncias "recebidas a título de ganhos eventuais" não são tributáveis, sendo entendidos como tais as que digam respeito a ocorrência de evento casual, sem continuidade, recebido de forma esporádica e sem habitualidade e, por isso, desvinculado da reciprocidade sinalagmática da relação de trabalho; o ganho não programado pelo contrato de trabalho, não contratado no contrato de trabalho. O contexto fático determina e condicional e ganho eventual. A eventualidade tem como face inversa a habitualidade, que é um atributo de ser frequente. A

DOCUMENTO VALIDADO

Original

periodicidade define a habitualidade. O ganho eventual não guarda assertividade com as rubricas que decorrem do contrato de trabalho. Verbas/rubricas eventuais (ganhos eventuais – isentos) ficam, portanto, fora da tributação.

Importante lembrar, de qualquer sorte, que sempre será exigido que o valor seja relacionado com a retributividade pelo trabalho. A verba não pode, por exemplo, ter viés indenizatório. Caso não haja relação no sentido que remunere trabalho, que seja "em razão do trabalho" não será base tributável.

Vale dizer, se, por hipótese, não for possível efetivamente identificar a verba como contraprestação retributiva pelo trabalho (esse sempre será um requisito autônomo e independente assertivo da base tributável, o teste final de validade e aderência da tributação), não será base tributável. Por exemplo, se a verba for alheia a lógica sinalagmática do contrato de trabalho para retribuir a contraprestação pelo serviço prestado ou colocado à disposição do empregador por força do contrato de trabalho de viés bilateral, que gera a retributividade, então não haverá tributação.

Também, não será base tributável se a lei determinar, excepcionalmente, que assim seja entendido, por viés estritamente legal. Aí, será caso de isenção, sendo norma de interpretação restritiva (CTN, art. 111, II).

Pois bem.

O cerne do presente recurso consiste em decidir sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre "kit escolar".

Consta das instâncias ordinárias, como elementos incontroversos, que o lançamento se efetivou exclusivamente para a competência Janeiro/2006 em razão da entrega de "kit escolar" pela empresa para empregados estudantes ou seus dependentes estudantes, que cursassem a educação básica até o ensino médio.

Consta das instâncias ordinárias que a empresa forneceu o "kit escolar" ou material didático em razão de norma coletiva, qual seja, a cláusula 50 do Dissídio Coletivo, que foi homologado pela Seção de Dissídios Coletivos do TRT 18ª Região, nestes termos, conforme informado, inclusive, pela fiscalização:

> "A empresa fornecerá um 'KIT ESCOLA', na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio. Esse quite não terá natureza salarial, não se integrando, portanto, ao salário do empregado para qualquer efeito trabalhista, previdenciário ou fiscal. (...)."

A norma coletiva, homologada no dissídio coletivo, contém validade, nestes termos: "*Este acordo vigorará pelo período certo de 1 (um) ano, iniciando-se em 1º de outubro de 2005, data-base da categoria, e seu término ocorrerá em 30 de setembro de 2006.*"

A fiscalização procedeu com a autuação por entender que a entrega do "kit escolar" é salário utilidade (salário indireto ou salário in natura), portanto remuneraria o trabalho, ademais seria habitual por ocorrer ano a ano, de modo a caracterizar um "ganho habitual" e, por conseguinte, ser base tributável pelas contribuições em análise.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Muito bem.

Em que pese as ponderações expostas pela Fazenda Nacional em suas razões e a motivação posta no lançamento, entendo que o "kit escolar" no contexto em que fornecido não se caracteriza como retribuição pelo trabalho, ou seja, não remunera trabalho, não se vincula ao caráter bilateral sinalagmático do contrato de trabalho. O empregado não desempenha suas funções e executa seus serviços para ser "remunerado" pelo tal "kit escolar".

A própria entrega do "kit escolar" se deu apenas em contexto de norma posta em dissídio coletivo, a qual, aliás, expressamente ressalvou o caráter não contraprestativo e não previdenciário, com homologação do dissídio pela Justiça do Trabalho.

Destaca-se que o Supremo Tribunal federal (STF), no Tema 1046 (ARE 1.121.633) de sua Repercussão Geral, assentou que: "*São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis.*"

De qualquer sorte, o Tema 1046/STF não fala na norma previdenciária de custeio da seguridade social.

Ainda assim, considerando o Tema 20 da Repercussão Geral do STF e a ausência de caráter contraprestacional pela forma sistemática de fornecimento do "kit escolar", não se pode entender que o famigerado "kit", para o contexto dos autos, seja base tributável.

Não se trata de aplicar o que disposto na norma coletiva por si só, no sentido de ser desvinculado do salário, haja vista ser necessário que se avalie as características da rubrica fornecida de forma real e efetiva, como únicos meios idôneos a aferir a natureza jurídica. Essa lógica, aliás, deve ser aplicada para todas as verbas extralegais, considerando ser a obrigação tributária imposta por lei e, portanto, imperativa. Acordos privados não podem derrogar conceitos, conforme se infere do art. 123 do CTN, o qual preceitua que convenções particulares não podem ser opostas ao fisco.

Uma verba pode, ou não, assumir natureza salarial, mas isso depende da sistemática de seu fornecimento/pagamento, motivo pelo qual, para se saber qual a sua efetiva natureza, indispensável a análise de sua sistemática de outorga.

O caso dos autos – é bom desde logo ponderar –, não trata de averiguar se a entrega do "kit escolar" tem previsão em norma isentiva posta em quaisquer dos dispositivos do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212. Disso não se cuida. Antes de tudo é preciso perquirir se tem caráter salarial e, desde já, afirmo que não possui. Explico.

O ponto é que no contexto em que foram entregues, na sistemática em que fornecidos, os tais "kits" ("kit escolar") não possuem caráter contraprestativo em razão do trabalho, de modo a não configurar base de incidência tributável, haja vista que a base de cálculo, para fins do inciso I do art. 22 da Lei n.º 8.212, é a remuneração em razão do trabalho, assim entendido o que se recebe em retribuição à atividade laboral.

DOCUMENTO VALIDADO

Para o contexto apresentado, não se pode concordar que os empregados tenham esperado como contraprestação pelo trabalho desempenhado receber o "kit escolar" in natura como salário, ainda que em contexto de salário-utilidade.

Ora, o próprio material didático, ou "kit escolar", não era destinado a todos, mas apenas aos que se encontrassem qualificados como estudantes da educação básica, sendo entregues aos elegíveis de forma igualitária e uniforme (idêntica a todos em igual situação). Todas essas características, além da previsão outorgada em dissídio coletivo (apenas), com prazo de vigência da norma coletiva, não convencem quanto a um alegado caráter sinalagmático contraprestacional decorrente do contrato individual de trabalho.

De mais a mais, é questionável entender pela habitualidade de tal "kit escolar", previsto em norma coletiva com prazo de vigência. O próprio lançamento se efetivou nestes autos tão somente para um único período de apuração, qual seja, a competência de Janeiro/2006. Em meu entender, não resta caracterizado o ganho como habitual.

O "kit escolar" entregue se apresenta, em verdade, como não habitual e não remunera trabalho. Sua natureza guarda conexão com uma liberalidade ou medida compensatória do empregador decorrente da própria negociação coletiva e do dissídio coletivo que o gerou.

Atente-se que a motivação acertada para essa decisão, em critério mais minucioso para o dado fático apresentado, perpassa, ainda, por enfrentar a temática da habitualidade pelo crivo de um "binômio" dado pelo período base e pela vedação da ultratividade da norma coletiva.

No caso dos autos tem-se um único instrumento coletivo mencionado e uma única competência lançada. Daí, numa leitura direta, inclusive pela vigência do instrumento, segregadamente analisado (como é dado no processo), não ocorre habitualidade.

Doutro lado, o STF já estabeleceu interpretação vedando a **ultratividade da norma coletiva**, o que, também, se soma para afastar o caráter de habitualidade, impondo a leitura do instrumento coletivo de forma segregada, vigendo exclusivamente pelo seu prazo de validade.

A norma coletiva tem prazo certo e exíguo de validade (não superior a dois anos; e a do caso concreto era de 1 ano), a teor do § 3º do art. 614 da CLT e da Orientação Jurisprudencial n.º 322 do TST que proíbe o prazo indeterminado, ademais a ultratividade que era prevista na Súmula 277 do TST, quando não firmada nova norma coletiva com vigência expirada, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 323, cuja ementa foi assim publicizada:

> Arguição de descumprimento de preceito fundamental. 2. Violação a preceito fundamental. 3. Interpretação jurisprudencial conferida pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST) e pelos Tribunais Regionais do Trabalho da 1ª e da 2ª Região ao art. 114, § 2º, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 45, de 30 de dezembro de 2004, consubstanciada na Súmula 277 do TST, na

DOCUMENTO VALIDADO

> versão atribuída pela Resolução 185, de 27 de setembro de 2012. 4. Suposta reintrodução do princípio da ultratividade da norma coletiva no sistema jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional 45/2004. 5. Inconstitucionalidade. 6. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente. (ADPF 323, Relator GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30-05-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-184 DIVULG 14-09-2022 PUBLIC 15-09-2022)

Entendeu o STF na ocasião que são inconstitucionais a Súmula 277 do TST, bem como as decisões judiciais que aplicavam o princípio da ultratividade em relação a cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho, isto é, que entendiam pela continuidade no tempo da previsão pactuada, para além do prazo de vigência dado pelo instrumento coletivo até que nova negociação surgisse ou que, até mesmo, pretendia uma adesão definitiva da disposição da norma coletiva como um "direito adquirido" ou uma "incorporação ao contrato individual de trabalho".

Dito isto, penso que o requisito de continuidade (critério de habitual) não pode ser dado como o fez o lançamento, seja pelo limite no tempo do instrumento coletivo, seja porque o próprio lançamento só identificou 1 único momento como competência lançada. Neste contexto, não há habitualidade.

No mais, na presente sessão de julgamento comentou-se acerca de suposta decisão anterior deste Colegiado na forma do Acórdão nº 9202-011.085 (ao tratar do Acórdão 2201-009.423), que seria precedente jurisprudencial em contrário ao encaminhamento que está sendo dado, no entanto penso que o caso é bem distinto do ponto de vista fático, especialmente considerando que no acórdão citado o pagamento era em pecúnia e não com a entrega efetiva do material escolar. Para justificar o pagamento em pecúnia se falava se tratar de "reembolso" para a compra do material, o que exige a necessidade de aferição de controles e, assim, distingue bastante as situações, tornando-as casos, em minha ótica, significativamente díspares.

Naquele caso havia um "custeio de despesas com a aquisição de material escolar", além disso ao longo do ano. Então, as situações são bem diferentes. Ademais, aqui nestes autos a entrega in natura do material escolar ocorreu em razão de norma coletiva, que, na verdade, sequer foi negociada livremente, mas imposta por dissídio coletivo para entrega única.

Aliás, por analogia, tem-se que quando se fala em tíquete alimentação, cartão alimentação etc., pagamento in natura de alimentação, toda a jurisprudência entende não se cuidar de verba remuneratória, porém quando se paga em espécie valores ainda que se faça alegando ser a título de alimentação como "reembolso" ou "custeio" de alimentação, o próprio STJ assenta ser remuneratório os valores pagos em pecúnia (Tema 1.164 dos Recursos Repetitivos:

"Incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia"). Então, o próprio fato de como ocorre tem repercussões e bem diferenciam os casos.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

O Tribunal Federal Regional da 3ª Região acertadamente já assentou que as contribuições previdenciárias devem incidir apenas sobre as verbas recebidas pelo empregado que possuam natureza salarial, veja-se:

> "A inteligência do artigo 195, I, a e 201, § 11, ambos da Constituição Federal, revela que só podem servir de base de cálculo para a contribuição previdenciária as verbas de natureza salarial. O artigo 22, I, da Lei 8.212/91, de sua vez, seguindo a mesma linha desses dispositivos constitucionais, estabelece como base de cálculo da contribuição previdenciária apenas as verbas de natureza salarial, na medida em que faz menção a "remunerações" e "retribuir o trabalho". Partindo dessas premissas legais e constitucionais, doutrina e jurisprudência chegam à conclusão de que as contribuições previdenciárias devem incidir apenas sobre as verbas recebidas pelo empregado que possuam natureza salarial. Logo, não há que se falar em incidência de tal exação sobre verbas de natureza diversa, aí se inserindo verbas indenizatórias, assistenciais e previdenciárias." (TRF 3ª Região, DÉCIMA PRIMEIRA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 331940 - 0012712-84.2010.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MELLO, julgado em 30/05/2017, e-DJF3 Judicial 1 data 09/06/2017)

Portanto, se o kit escolar in natura para uma única competência e entregue por força de norma coletiva emanada de dissídio coletivo não é remuneração e não é habitual, não se pode interpretar que seja base de cálculo de contribuições previdenciárias ou de Terceiros.

Sendo assim, com razão o recorrente (Contribuinte) para afastar da base tributável lançada "kit escolar".

Diante de todo o exposto, entendo que o "**kit escolar**" fornecido pelo empregador **não é considerado remuneração**, pois se trata de um **benefício** distribuído para todos os empregados, da mesma maneira, na mesma quantidade, e com o mesmo objetivo. Portanto, não se trata de uma contraprestação direta pelo trabalho prestado, tampouco pode ser rotulado habitual, conforme acima exposto.

Assim sendo, cabe razão ao Recorrente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER do recurso especial da Contribuinte, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Sheila Aires Cartaxo Gomes**, redatora designada

Peço licença ao ilustre conselheiro relator para divergir do seu entendimento em relação ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte.

Conforme mencionado no voto, este colegiado, em 17/09/2024, analisou recursos especiais interpostos pelo mesmo contribuinte, ora RECORRENTE, nos processos nº 15889.000312/2010-22 e nº 15889.000313/2010-77, oriundos da mesma ação fiscal do presente lançamento.

Na ocasião acompanhei o voto vencedor do Ilustre conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que negou provimento Recurso Especial do Contribuinte, que reconheceu que a isenção referida na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material/KIT escolar.

Utilizo como minhas razões de decidir os argumentos esposados nos votos vencedores dos acórdãos nº 9202-011.443 e nº 9202-011.444, que transcrevo a seguir:

> Não obstante o, como de praxe, muito bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele discordar no que toca à sua análise de mérito.
>
> Isso porque, entendeu o I. Relator que *"o "kit escolar" entregue se apresenta, em verdade, como não habitual e não remunera trabalho. Sua natureza guarda conexão com uma liberalidade ou medida compensatória do empregador decorrente da própria negociação coletiva e do dissídio coletivo que o gerou." Não vejo dessa forma.*
>
> Consoante relatou o autuante foram fornecidos KIT ESCOLAR aos segurados empregados e seus dependentes - na forma de utilidades – nos seguintes termos:
>
> > 6. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:
> >
> > 6.1 – Os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados e seus dependentes na forma de utilidades (material escolar), apurados com base nas Notas Fiscais de compras de material lançadas na conta contábil "KIT ESCOLAR", cujos valores encontram-se discriminados, nos relatórios Discriminativo do Débito – DD e Relatório de Lançamentos – RL (Levantamento SI 1), em anexo.
> >
> > Embora previsto na cláusula 50.ª do Dissídio Coletivo: *"A empresa fornecerá um KIT ESCOLA, na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio...", tal benefício integra o salário de contribuição, conforme o disposto no art. 28, inciso I, da Lei nº. 8.212/1991 que define como salário-de-contribuição: "a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa".* (destaques nº original)

O artigo 195, I, "a" da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
>
> a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
>
> [...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

> Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
>
> [...]
>
> § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições **incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título**, ou seja, estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário – de forma solidária - como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar social.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse contexto, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

É justamente essa a determinação contida no artigo 109 do CTN. Dito de outra forma, a interpretação conferida a institutos do direito privado no intuito de determinar seu conteúdo e alcance não se presta a definir os respectivos efeitos tributários. Confira-se:

> **Art. 109**. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De outro giro, quando o artigo **110** do CTN proíbe que a lei tributária altere a **definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado** utilizados nas Constituições Federal e dos Estados, é categórico a veicular dita vedação àqueles utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista.

Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

> Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)
>
> [...]
>
> § 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

DOCUMENTO VALIDADO

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que os conceitos de "salário-decontribuição" e "empregado" se encontram, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, caput, e 12, I, "a", respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de "salário de contribuição", a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e a priori, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter – por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de i) se a verba teria sido paga pelo ou para o trabalho, ii) se é indenizatória ou não ou iii) se ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação a meu ver numerus clausus, como se extrai da expressão **"exclusivamente"**, fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito. Some-se a isso, os casos em que o legislador houve por bem renunciar à tributação da verba em contrapartida a um retorno social por parte do empregador, a exemplo dos auxílios educação e saúde pagos a seus empregados.

Veja-se, abriu-se mão da tributação da verba para que houvesse o pagamento de um auxílio educação aos empregados e, mais a frente, com a edição da Lei 12.513/2011, estendeu-se, por questões de política social, penso eu, dito benefício também aos dependentes dos empregados. Seria, a meu ver e em menor extensão, a mesma lógica que se tem nº reembolso do salário família e salário maternidade pagos pelo empregador, ex vi do inciso IV, do artigo 1º da IN RFB 2055/2021.

Anote-se a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, taxativamente, da base imponível do tributo. O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador, ainda que me pareça tratar-se de caso de pura e flagrante não incidência tributária.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a percepção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas "ganhos eventuais" e "outras indenizações". Veja-

DOCUMENTO VALIDADO

se: i) ganhos eventuais **expressamente desvinculados do salário por força de lei;** e ii) outras indenizações, **desde que expressamente previstas em lei.**

Posto desta forma, há de se convir que negar vigência ou relativizar a aplicação do RPS, consubstanciado no Decreto 3.048/99, ao argumento, por exemplo, de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o que não me parece ser da competência deste Colegiado, e que difere, sobremaneira, de se promover o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Registre-se que durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

> Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:
>
> I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo nº âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude nº exercício de suas funções; e
>
> II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: *"O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."*

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Observe-se, a propósito, o que diz a redação do artigo 98 do atual RICARF. Confira-se:

> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou **decreto**.
>
> [...]

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista,** desarrazoadas e absurdas, **como, por exemplo, a eventual alegação** de que honorários ou remuneração percebidos pelo trabalhador ostentaria natureza indenizatória, que visaria

DOCUMENTO VALIDADO

recompor sua perda pelo fato de ter deixado de ficar em casa, privando-o do convívio familiar, para ter que laborar em benefício de terceiros.

Com efeito, no entender deste Relator, não haveria espaço no contencioso administrativo para que fosse elastecida as hipóteses daquele § 9º, a pretexto de se estar promovendo uma análise da natureza e finalidade da verba paga/creditada ao empregado.

Voltando aos autos, notadamente quanto à temática da habitualidade, é de se perceber que quando o legislador a exigiu, o fez relacionando-a aos ganhos na forma de **utilidades.**

Não bastasse, ainda sobre o tema, filio-me à corrente que sustenta que o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Vale dizer, o fornecimento de benefícios em geral, nº curso do contrato de trabalho, seja em razão do estabelecido em acordo trabalhista, ou não, acaba que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

No caso dessa verba é inegável que por mais que seja paga por força de acordo, ela é recebida justamente em função de um contrato de trabalho que produziu efeitos regulares. É dizer, dá-se no âmbito, ou em função, da relação de trabalho em razão de um ajuste entabulado entre o empregado (por meio de seu sindicato) e o seu empregador. Trata-se, como visto, de um valor que, de uma forma ou de outra, premia o trabalho exercido quando preenchidas as condições/circunstâncias acordadas.

Oportuno destacar as judiciosas considerações tecidas pelo Relator do recorrido nos seguintes termos:

> Acerca dessa questão, verifica-se que a própria origem do pagamento, o qual decorreu de norma coletiva do trabalho, denota utilidade ajustada e o caráter habitual no fornecimento do “kit escola”, o qual é disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino médio.
>
> Mesmo se tomando cada empregado individualmente, a verba tem caráter habitual, na medida que em que todas as vezes que é iniciado o ano letivo haverá a necessidade fornecer o material escolar para os empregados e dependentes que cursam o ensino médio.

DOCUMENTO VALIDADO

> Não há, portanto, como se negar a habitualidade no fornecimento da parcela.

Também não se pode dizer que se trataria de ganho eventual, na medida em que seu recebimento não se daria, a rigor, de maneira fortuita, casual ou mesmo imprevisível, já que a sua percepção decorreu, como dito acima, de acordo celebrado entre as partes.

Perceba-se, caso a expressão "ganhos eventuais" fosse suficiente a dar guarida ao pleito do recorrente no tocante à verba aqui em discussão, implicaria reconhecer a desnecessidade ou mesmo inutilidade daqueles itens 3, 4 e 9 acima mencionados, já que lá os valores pagos estariam se dando em circunstâncias bem próximas da que se tem aqui. E ainda assim o legislador tomou por necessária à sua positivação.

Fixada a natureza de salário-de-contribuição da verba, resta-nos examinar se a não incidência da exação encontraria abrigo em alguma das hipóteses do § 9º citado alhures, mais especificamente, em sua alínea "t", na redação vigência à época dos fatos geradores dos autos, forte no artigo 144 do CTN. Vejamos:

> § 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
>
> [...]
>
> **t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo." (grifei)**

Posto desta forma e à luz do que consta no artigo 111 do CTN, é de se convir que, de fato, a conjugação desses dispositivos não autoriza a conclusão de que os KIT/materiais escolares destinados aos empregados e a seus dependentes estariam albergados pela isenção, de sorte que ditas utilidades integram o salário-de-contribuição.

No mesmo sentido deste voto, o acórdão nº **9202-007.488**, de 30/1/19, com a seguinte ementa, naquilo que importa ao caso, no qual se analisou situação semelhante a destes autos, ocasião em que, pelo então voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso do sujeito passivo.

> SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Incabível a exclusão, do salário-de contribuição, de valores relativos a material escolar destinados aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Nessa perspectiva, tenho que a decisão recorrida não merece reparos, implicando, por imperativo, a sua manutenção.

Ante ao exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DOCUMENTO VALIDADO